

# 完善我国受控外国公司税制<sup>\*</sup>

朱炎生(厦门大学法学院 福建 厦门 361005)

**内容摘要：**《中华人民共和国企业所得税法》(以下简称《企业所得税法》)引进了受控外国公司税制，但只是框架性规定，需要借鉴国际经验，明确受控外国公司的认定标准、适用的地域范围和所得范围、所得的计算和归并方法、相关的重复征税以及豁免适用等，本文提出了在完善我国受控外国公司税制时的一些具体建议，以保证其在实践中的可操作性。

**关键词：**受控外国公司 税制 完善

**Abstract:** The framework of CFC (Controlled Foreign Company) system has been introduced in the Enterprise Income Tax Law of PRC. However, for the purpose of its practicality, the Chinese CFC system needs to be further improved, especially in such aspects as the identification of CFCs, the applicable scope of jurisdiction and income, the calculation and attribution of income, the elimination of double taxation, and tax exemptions. This paper proposes some suggestions for perfecting CFC tax system in our country.

**Key words:** Controlled Foreign Company Tax system Improvement

公司税制适用于特定区域的优势在于既可以防止本国居民从国外的低税区获得好处又可以保护本国的税基不受侵蚀，但也存在一些不足。因为世界各国相关所得项目的税率往往变动频繁，任何所得项目上细微的税率差异都会诱使本国纳税人将某些所得转移至在本国受控外国公司税制不适用的区域设立的受控外国公司，从而给本国税基造成损害。

从当前我国的规定看，我国受控外国公司税制的适用地域范围仅限于特定的国家或地区，并采取了所谓的实际税负考察法来确定适用的地域范围。但是与很多国家不同，《企业所得税法》将受控外国公司实际税负与我国所得税的名义税率进行比较。由于名义税率往往不能反映同类型的其他公司在我国的实际税负，从而对判断我国股东控制的特定受控外国公司的实际税负是否比我国境内的其他同类公司低造成困难，因此，这种方法在一定程度上不能真实地反映出受控外国公司是否有利用其所在低税负国家或地区避税的目的。有鉴于此，笔者建议采取实缴税额对比法，即将受控

## 一、关于适用地域范围的确定

目前，各国受控外国公司税制存在着适用地域范围的差异。有的国家将其受控外国公司税制适用于全球范围的受控外国公司，而不考虑受控外国公司所适用的税率，如加拿大和美国；

而大多数国家则仅将其受控外国公司税制适用于特定区域(主要是避税港或实行某类低税政策的国家或地区)。

相比较而言，将受控外国公司税制适用于全球范围的受控外国公司显然比仅适用于特定区域更全面，但这将加大税务机关的征管成本。而仅将受控外国

<sup>\*</sup> 本文写作获 NCETFJ (福建省高等学校新世纪优秀人才支持计划项目) 支持。

外国公司实际缴纳的外国税款与假定该公司是股东居住国居民时应当缴纳的税款进行比较。这种比较可以清楚地看出本国居民在外国设立受控外国公司的好处。目前,法国、挪威、英国和南非都采用此方法。

## 二、关于调整纳税的“利润”的范围

对于哪些所得适用受控外国公司税制,各国实践也不相同,存在着“交易法”和“实体法”的区别。所谓“交易法”,即只将受控外国公司税制适用于受控外国公司取得的“瑕疵所得”而非全部所得,那些通过真实的生产性业务活动而产生的积极所得,通常免于适用受控外国公司税制。“瑕疵所得”通常是指受控外国公司的消极投资所得和基地公司所得。“消极所得”通常指股息、利息、租金、特许权使用费和资本收益,包括从受控外国公司关联方和非关联方取得的这些所得项目。“基地公司所得”主要是指为了适用受控外国公司税制而界定的“消极所得”以外的被认为属于“瑕疵所得”的任何所得,最主要的部分是受控外国公司向其在所在国之外(包括受控外国公司股东居住国)的交易方或者关联方出售财产或者提供服务而产生的所得。在这些场合下,纳税人利用受控外国公司来获取这些所得的主要目的,通常被认为是为了规避纳税人居住国的税收。显然,根

据交易法,将受控外国公司税制选择适用于受控外国公司的“瑕疵所得”,可保证受控外国公司税制有效地防止纳税人的避税活动,不妨害纳税人的正常生产经营活动。当然,采用交易法会给税务机关带来较高的征管成本,因为税务机关需要对受控外国公司的各项交易活动进行逐一审查。

考虑到采用交易法的征管成本较高,一些国家则采取“实体法”,即将受控外国公司作为一个实体,如果受控外国公司符合适用受控外国公司税制的条件,那么其全部收入将整体性地划归其股东,在股东居住国征税;相反,如果受控外国公司不符合适用受控外国公司税制的条件,则其全部所得均免于适用受控外国公司税制。在实体法下,受控外国公司税制适用条件的确定因素除了受控外国公司各项所得的性质外,通常还包括公司业务活动的性质、外国的税率、公司在该外国的业务范围等因素。与交易法相比,实体法由于无需对受控外国公司的各项所得作逐一审查,征管成本较低。但是,该方法采取的实际上是“一刀切”的方法,存有缺点,如“瑕疵所得”可能因此免于征税或者非“瑕疵所得”可能因此被征税。

鉴于以上原因,有的国家采取了折衷方法,对上述方法做了细微的调整。例如,美国规定,如果受控外国公司取得的“瑕疵

所得”占受控外国公司全部所得的比例超过70%,那么该受控外国公司的全部所得均视为是“瑕疵所得”而悉数按比例划归美国股东。而澳大利亚、丹麦规定,某些从事营利性业务活动的受控外国公司取得的任何所得均免于适用受控外国公司税制,而未能免于适用受控外国公司税制的受控外国公司,也仅就其“瑕疵所得”划归本国居民股东。

鉴于当前我国税收管理水平不高的现状,为了节约征管成本,避免对受控外国公司的各项所得作逐一审查,笔者建议,我国原则上应采取“实体法”来确定可调整的“利润”的范围,同时以“交易法”作补充,即允许企业将经营性业务活动产生的利润排除在可调整“利润”的范围之外。从举证责任方面看,是否属于经营性业务活动产生的利润,应当由企业和股东举证。

## 三、关于所得的计算、归并及亏损的处理

### (一) 受控外国公司所得的计算

大多数国家都根据本国税法的规定来计算受控外国公司的所得额,要求受控外国公司单独计算其所得额,不许两个或者两个以上的受控外国公司合并其所得和亏损。划归纳税人的受控外国公司所得也应当以本国货币计价,或者在受控外国公司纳税年度终了时或划归本国纳税人时以当时适用的汇率转换为本国货币

目前,阿根廷、澳大利亚、加拿大、丹麦、德国、西班牙、南非、美国等8个国家采用“交易法”。

目前,芬兰、法国、匈牙利、意大利、日本、韩国、墨西哥、新西兰、挪威、葡萄牙、瑞典、英国等12个国家采用“实体法”。

计价。就计算所得的方法而言，上述做法值得我国借鉴。

## （二）受控外国公司所得的归并

从各国受控外国公司税制的规定看，各国的归并机制是基本相同的，即都要根据一定的比例把受控外国公司未分配的利润全部或者部分划归到在该受控外国公司拥有利益的本国纳税人。

1. 划归所得的时间。股东通常在纳税年度末根据一定的比例计算自己在受控外国公司的利润。因此，为便于计算利润，建议我国规定受控外国公司税制适用于在纳税年度末对受控外国公司拥有利益的本国纳税人。如果本国纳税人在纳税年度临近结束时转让利益、不久又买回，可以用反避税条款加以矫正。

2. 划归所得的比例。在受控外国公司税制中，计算本国纳税人在受控外国公司拥有多少利益以便判断是否可以控制该受控外国公司的规则，与确定纳税人的利润分配权的规则（即确定纳税人划归受控外国公司所得的比例）不同。前者通常取决于纳税人拥有多少有表决权的股份或者拥有多少股份，而这些因素往往与确定纳税人拥有多少分配权无关。因此，有必要制定如何确定本国纳税人分享受控外国公司利润的分配权的规则。对此，笔者认为，我国的受控外国公司税制可规定，分配给某个特定纳税人的所得额应当相当于如果受控外国公司将其未分配利润以股息形式分配给股东时该纳税人可以得到的股息额。

3. 划归所得的性质。在这方面，目前主要有两个定性方法：一是将该所得视为股息，即所谓的“股息推定法”。美国、德国、韩国等国采用此方法。在这些国家，其国内法或税收协定中规定的给予股息所得的各种特别税收政策对该所得同样适用。二是“直接获利法”，即类别认定，将根据受控外国公司的所得取得时的类别进行判断，并视为直接由纳税人在相关业务中取得的所得，似乎受控外国公司主体身份并不存在。在直接获利法下，划归本国纳税人的所得实际上由各种不同性质的所得构成。

从节约管理成本考虑，避免计算归并所得时区分受控外国公司在取得其所得时的各个类别的麻烦，笔者建议我国选择“股息推定法”来确定所得性质。

## （三）受控外国公司亏损的处理

对受控外国公司发生的亏损的处理，因各国采用“实体法”或“交易法”而不同。在采用“实体法”的国家，受控外国公司发生的亏损可以在计算受控外国公司全部所得时予以扣除；在采用“交易法”的国家，计算“瑕疵所得”时可以扣除旨在为取得“瑕疵所得”而开展的经营活动中产生的亏损，因此，不是为此目的而发生的亏损，通常是不能从“瑕疵所得”扣除的。此外，大多数国家规定，受控外国公司发生的净亏损可以向下年度结转，有的国家没有规定结转的时间，但也有些国家，例如法国、加拿大、丹麦、芬兰、日本等国规定结转

期最长为5年，德国甚至规定可在一定程度上向上年度结转。

笔者认为，如果受控外国公司发生亏损，我们也应当考虑同意受控外国公司发生的亏损可以在计算受控外国公司全部所得时予以扣除。由于正常经营活动的所得不属于可调整的利润范围，因此，因正常经营活动而发生的亏损则不得从可调整的利润中扣除。

## 四、关于重复征税问题的处理

在处理重复征税时，存在着以下两个方面的问题：一是受控外国公司所得负担的外国税收的抵免问题。目前大多数国家对于划归给本国纳税人的受控外国公司所得负担的外国税收都给予抵免待遇。二是在受控外国公司的可调整利润部分因调整而负担股东居住国税收后，受控外国公司实际将这些利润以股息形式分配给股东时，股东居住国再次对该股息征税而产生的重复征税问题，以及股东居住国对股东转让受控外国公司的股份（利益）而产生的资本收益征税时产生的重复征税问题。对于前者，所有制定受控外国公司税制的国家都给予该股息减免税待遇。例如，英国规定，先前纳税人已经缴纳的本国税收在这时被看作是外国税收而从该股息所征的税额中予以抵免，此所谓“虚拟的外国税收抵免”。而对于后者，不是每个制定受控外国公司税制的国家都给予该资本收益减免税的待遇，只有澳大

利亚、加拿大、德国、挪威、英国和美国等给予减免税待遇。

鉴于消除重复征税是当前国际上普遍接受的法律原则,对于上述两方面的重复征税问题,本文认为,我国都应当采取适当措施给予消除。

## 五、关于税制适用的豁免

根据各国受控外国公司税制的实践,受控外国公司税制并非绝对适用于本国纳税人在境外设立的所有受控外国公司或受控外国公司所得项目,而是存在着一定的适用豁免。这种豁免主要包括积极营业活动豁免、行业豁免、小额豁免等。

### (一) 积极营业活动豁免

积极营业活动豁免的适用因确定受控外国公司税制适用的“利润”的方法不同而存在着差异。在“交易法”下,适用豁免是给予受控外国公司从事工商业生产活动等真实的积极营业活动产生的所得,仅仅将属于“瑕疵所得”的消极所得和基地公司所得划归本国纳税人。而在“实体法”下,适用豁免是给予从事工、商业活动或者主要从事此类积极营业活动的受控外国公司。由于实体法将适用豁免扩大至主要从事积极营业活动的受控外国公司,因此,在采用实体法的国家,给予适用豁免的条件,基本上都是该受控外国公司从事积极营业活动以外的其他活动而产生的“瑕疵所得”不超过全部所得的一定比例或者其积极营业活动所得超过全部所

得的一定比例。例如,阿根廷、芬兰、法国、意大利、日本、韩国、挪威和英国,要求受控外国公司的所得中超过50%以上部分属于积极营业活动所得;澳大利亚和葡萄牙要求受控外国公司的营利性活动所得占全部所得的比例至少是95%和75%;丹麦规定,受控外国公司所得或资产的2/3以上不是金融所得或金融资产时方可得到豁免。有些国家还要求受控外国公司从积极营业活动中产生的所得需满足来源比例的要求。大体上说,这些国家要求产生于积极营业活动的所得必须主要来自受控外国公司的所在国(即当地市场)。例如,日本规定,某一受控外国公司要免于适用受控外国公司税制,该受控外国公司必须有超过50%的所得来自当地市场;如果该受控外国公司所得来自商品批发、金融、保险、海运、空运业,还须有超过50%的此类所得来自非关联方交易。

### (二) 行业豁免

根据行业豁免,免于适用受控外国公司税制的待遇仅仅给予从事某些行业活动的受控外国公司。一般而言,此类行业主要包括工业生产、制造业、服务业、农业以及海运业,而不包括投资、租赁、银行和保险业。例如,在葡萄牙,豁免待遇仅仅给予如下种类的受控外国公司,即其利润的75%以上来自农业、工业或商业活动,而且其主要业务不是银行业、保险业,或者其业务不是持有价证券、无形财产或其居住国境内的不动产以外

的其他租赁财产。

### (三) 小额豁免

根据小额豁免,如果受控外国公司的所得额或取得的“瑕疵所得”额不超过一定数额,则免于适用受控外国公司税制。给予小额豁免,主要是为了简化和方便税收管理。英国规定,如果受控外国公司的总利润低于5万英镑,则免于适用受控外国公司税制。在采用“交易法”的国家,受控外国公司的“瑕疵所得”不超过某一固定数额或者其全部所得的一定比例,则免于适用受控外国公司税制。例如,西班牙将小额豁免给予“瑕疵所得”低于全部净所得15%或者总所得4%的受控外国公司,加拿大将小额豁免仅仅给予那些“瑕疵所得”少于5000加元的受控外国公司。

为提高打击利用受控外国公司逃避税的效率,鼓励对外国某些行业的投资,笔者认为,我国可以根据对外投资偏重于劳动密集型产业的现状,设置相应的积极营业活动豁免和相关行业豁免。此外,为简化和方便税收管理,可以设置小额适用豁免。程晓冬

### 参考文献:

- (1) International Fiscal Association (IFA), 2001, Limits on the Use of Low-tax Regimes by Multinational Businesses-Current Measures and Emerging Trends, Kluwer Law International.
- (2) Victor Thuronyi, 2003, Comparative Tax Law, Kluwer Law International.
- (3) Brian J. Arnold & Michael J. McIntyre, 2002, International Tax Primer, Second Edition, Kluwer Law International.

责任编辑:陈双专